

УДК 339.543

І.Ю. ДУМАНСЬКА

Хмельницький національний університет

ПОДВІЙНЕ ОПОДАТКУВАННЯ В МІЖНАРОДНИХ ЕКОНОМІЧНИХ ВІДНОСИНАХ: АСПЕКТ ВІТЧИЗНЯНОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Досліджено регуляторну роль вітчизняного законодавства в сфері міжнародних економічних відносин при виникненні подвійного оподаткування, проаналізовано фінансовий вплив на суб'єктів господарювання. Запропоновано надати визначення терміну «подвійне оподаткування» в Податковому кодексі України в зв'язку з відсутністю його дефініції в ньому.

Ключові слова: подвійне оподаткування, резиденти, нерезиденти, Податковий кодекс України, митний кордон.

I. DUMANSKA

Khmelnytsky National University, Khmelnytsky, Ukraine

DOUBLE TAXATION IN INTERNATIONAL ECONOMIC RELATIONS: ASPECTS OF NATIONAL LEGISLATION

Abstract – Investigated the regulatory role of national legislation in the sphere of international economic relations in the event of double taxation, fiscal impact analysis to businesses. Proposed to define the term «double taxation» in the Tax Code of Ukraine in the absence of its definition in it.

Offer to art. 14 «Definitions» Tax Code of Ukraine include the following definition of double taxation «double taxation - a repeated (double) taxation object of taxation (tax base) in / or a particular taxpayer and the same tax (or similar) for some (same) fiscal period, which is caused by misalignment of the state regulation in the field of taxation». That way we define a precondition for establishing and implementing art. 13 Tax Code of Ukraine «Eliminating double taxation» and art. 103 «The application of international treaty of Ukraine on avoidance of double taxation with respect to full or partial exemption from taxation of non-residents from sources in Ukraine». We offer a complete art. 4 Tax Code of Ukraine principle «once taxation - the same object or entity can be taxed one species only once during a certain period (fiscal period)», because it defines the principles of legal regulation of tax relations, but does not include a main stage in the implementation of the tax mechanism as once taxation.

Keywords: double taxation, residents, non-residents, the Tax Code of Ukraine, the customs border.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Після розпаду СРСР, із проголошенням переходу до ринкової економіки Україна стала налагоджувати тісні відносини із світовим співтовариством, входити в різноманітні фінансові, торговельні, економічні міжурядові організації. Це зумовило переміщення матеріальних, фінансових, інтелектуальних та трудових ресурсів із України і навпаки, що вимагає регулювання цих потоків і процесів як з точки зору міжнародного права, так і узгодження з ним національного права. Важливе значення надається податкам та митним платежам як одному із ефективних важелів правового регулювання економічних відносин не лише в межах певного національно-територіального утворення, а й у міжнародному економічному просторі.

Перехід України до ринкових відносин спричинив велику кількість складних проблем в податковій сфері. Важливим завданням є створення нової податкової системи України, що потребує розроблення низки спеціальних питань у сфері міжнародного податкового права. Основною правовою підставою міжнародного співробітництва держав в сфері фінансового співробітництва виступає специфічне явище міжнародних економічних відносин – подвійне оподаткування.

Забезпечення розвитку ринкової економіки України залежить від проведення адміністративної і податкової реформи, перетворень в інших інститутах фінансової діяльності держави, а також від формування відкритої для зовнішнього світу господарської системи. Щоб цього досягнути, потрібні кардинальні зміни у зовнішній політиці та економічному співробітництві, спрямовані на інтегрування в світове господарство і розвиток взаємовигідної співпраці на державному рівні. Дана співпраця необхідна як у рамках багатостороннього, так і двостороннього міжнародного договірної регулювання, що потрібно для усунення різноманітних перешкод економічної інтеграції, серед яких податкова сфера є однією із пріоритетних.

Аналіз досліджень та публікацій. Організаційно-економічні засади міжнародного подвійного оподаткування є предметом наукових досліджень як у вітчизняній, так і у зарубіжній літературі. Серед фахівців, які займалися дослідженням питань способів та методів уникнення подвійного оподаткування варто відзначити праці І. Ю. Петраша, М. П. Кучерявенка, Р. Дорнберга, А. Оглей, А. І. Погорлицького, С. Г. Пепеляєва, В. А. Кашина та інших. Разом з тим, необхідно констатувати, що проблема міжнародного подвійного оподаткування та окремі аспекти механізму її подолання потребують постійного наукового аналізу, що зумовлено як зміною національного законодавства у цій сфері (прийняття поступальних змін до Податкового кодексу України), так і зміною підходів держав до обкладення податком платників та об'єктів оподаткування, на які претендує інша податкова юрисдикція.

Виділення невирішених раніше частин проблеми. Положення та висновки досліджень зазначених вище учених ґрунтувалися на загальній характеристиці міжнародних податкових угод й аналізувалися крізь призму обмеженої сфери відносин: міжнародна економіка; відносини за участю іноземного елемента; територіально обмежені фінансові відносини в межах національних податкових юрисдикцій окремих держав. Жоден із дослідників

не окреслює сукупності правовідносин, пов'язаних із оподаткуванням, що виходить за межі однієї податкової юрисдикції як окремого інституту міжнародного економічного права.

Постановка завдання. Дослідити регуляторну роль вітчизняного законодавства в сфері міжнародних економічних відносин при виникненні подвійного оподаткування, проаналізувати фінансовий вплив на суб'єктів господарювання, що є їх учасниками.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до ст. 9 Конституції України чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України [1, ст. 141]. У цьому випадку вони розглядаються вже як внутрішній складовий елемент національного податкового законодавства, поряд з актами Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України. Таким чином, коли держава з певних причин виділяє норму міжнародного договору, то вона забезпечує її гарантіями до виконання так само, як і свої національні нормативно-правові акти. Інакше кажучи, держава виступає як суб'єкт примусу, і норма міжнародного договору стає елементом національного законодавства [2, с. 520].

Варту підкреслити, що міжнародні податкові угоди не створюють нових податкових законів, вони лише забезпечують, якщо це можливо, «м'яке» і надійне стикування двох податкових юрисдикцій, двох національних податкових законодавств. Тому основне правило міжнародних податкових угод полягає в тому, що вони не можуть дати кожній країні більше прав і переваг, аніж це передбачено її національним законодавством [3, с. 6]. Тому є досить очевидним значення для кожної країни у розробці і суворому дотриманні відповідних правил і норм на рівні національного податкового законодавства. При правильному підході до цього питання значну, якщо не всю, частину необхідного регулювання (і при цьому з досить високим рівнем захисту національних інтересів) цілком можна забезпечити тільки за рахунок односторонніх, національних заходів, не вдаючись до допомоги податкових угод. Однак слід зазначити, що список цих односторонніх заходів, так само як і механізм їхнього застосування, у значній мірі був ускладнений під впливом податкових угод. Норми ПК України, що регулюють діяльність держави у сфері уникнення подвійного оподаткування залежно від характеру регулювання даних відносин, умовно можна поділити на дві групи. Перша – правостановлюючі норми, основним призначенням яких є встановлення фактів та визначення конкретних обставин, що впливають на статус платника податків: визначення податкового законодавства України та сфера дії Податкового кодексу України (ст. 1 та ст. 3 ПК України); визнання подвійного оподаткування як негативного явища, яке потребує усунення (ст. 13 ПК України); правила встановлення резидентства для платників податків (ст. 14.1.123 ПК України) [4, ст. 112]. Друга – правозастосовні норми, основним функціональним навантаженням яких є регулювання виконання обов'язку зі сплати податків резидентами і нерезидентами, що пов'язано з використанням як норм міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування, так і норм ПК України: застосування правил міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування (ст. 3 та ст. 103 ПК України [4, ст. 112]); метод усунення подвійного оподаткування (ст. 13 ПК України); зарахування сплачених податків за митним кордоном України в частині податку на прибуток підприємств (ст. 161.4-161.7 ПК України); оподаткування іноземних доходів фізичних осіб-резидентів, а також оподаткування нерезидентів-фізичних осіб (170.10-170.11 ПК України [4, ст. 112]). Тому вважаємо за доцільне проаналізувати регулятивну дію норм ПК України на відносини у сфері уникнення подвійного оподаткування.

ПК України є основним законодавчим актом, який регулює відносини оподаткування, податкову систему в цілому, її основи, елементи правового механізму податку. У цьому акті поєднані матеріальні й процесуальні аспекти регулювання податкової системи, всі аспекти справляння податків та зборів, тобто визначено всі принципові положення регулювання податкових відносин. Але як не дивно, досить специфічна ситуація склалася у сфері формування та закріплення правових принципів, які лежать в основі правового регулювання відносин між державами з приводу оподаткування власних резидентів, чия діяльність виходить за межі національної держави, або ж оподаткування нерезидентів, що здійснюють діяльність на території даної держави: ні в Конституції України, ні в ПК України, де визначаються принципи побудови та призначення системи оподаткування, не згадується про принцип одноразовості оподаткування чи принцип уникнення подвійного оподаткування. Так, М.П. Кучерявенко зауважує, що практика побудови податкових систем та їх функціонування у країнах Західної Європи дає змогу до традиційних принципів, пов'язаних з ідеями Адама Сміта, додати і кілька вузьких специфічних принципів, зокрема «...використання податкових механізмів повинне бути справедливим, виключати, перш за все, можливість подвійного оподаткування» [2, с. 50]. Розвиваючи свою думку, він зазначає, що серед принципів організації та функціонування системи оподаткування можна і необхідно виділити окрему підсистему принципів податку. Принципи податку реалізуються через конкретні прояви, які характеризують особливості цього специфічного механізму: однократність обкладання означає, що один і той самий об'єкт може обкладатися податком одного виду тільки один раз за визначений період (податковий період) [3, с. 5]. Тому ми вважаємо, ст. 4 ПК України потребує доповнення, оскільки вона визначає принципи правового регулювання податкових відносин («Основні засади податкового законодавства України»), але не враховує такого основного етапу в реалізації податкового механізму, як одноразовість оподаткування. Зважаючи на викладене вище, пропонуємо ст. 4 ПК України «Основні засади податкового законодавства» доповнити принципом «одноразовість оподаткування – один і той же об'єкт або суб'єкт може обкладатися податком одного виду тільки один раз за визначений період (податковий період)».

Особливої уваги заслуговує також частина третя ст. 5 ПК України – «інші терміни, що застосовуються у цьому Кодексі і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами» [4, ст. 112]. Повернімося до проблеми подвійного оподаткування – законодавець чітко встановив правила усунення подвійного оподаткування у ст. 13 «Усунення подвійного оподаткування», і водночас не визначив, що ж таке «подвійне оподаткування» і для чого його усувати. Звертаючи знову увагу на частину третю ст. 5, з метою пошуку дефініції подвійного оподаткування нам необхідно звернутися до «іншого» (як зазначено в ПК України) законодавства, однак на національному рівні немає визначення даного явища. Тому, в першу чергу, до Податкового кодексу України необхідно включити визначення подвійного оподаткування, оскільки виникає ситуація, за якої визначається процес

врегулювання (а точніше процедура усунення чи запобігання) негативного явища подвійного оподаткування, хоча саме явище не визначається. Тому ми пропонуємо до ст. 14 «Визначення понять» ПК України включити наступне визначення подвійного оподаткування: «подвійне оподаткування – це неодноразове (подвійне) обкладання об'єкта оподаткування (податкової бази) в/або конкретного платника одним і тим же самим податком (чи подібним) за певний (однаковий) податковий період, яке виникає внаслідок неузгодженості правового регулювання діяльності держави у сфері оподаткування». Тобто таким чином ми визначимо передумову для закріплення та реалізації ст. 13 ПК України «Усунення подвійного оподаткування» та ст. 103 «Порядок застосування міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування стосовно повного або часткового звільнення від оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України» [4, ст. 112]. ПК України чітко визначає та розмежовує дві сторони при регулюванні уникнення подвійного оподаткування. Зокрема, встановлюється правовий механізм оподаткування резидентів України, які мають джерела доходів за межами України, з однієї сторони, а з іншої – визначається правовий механізм оподаткування нерезидентів України, які отримують доходи із джерелом їх походження з України.

Так, ст. 13 ПК України «Усунення подвійного оподаткування» визначає процедурні моменти оподаткування доходів резидентів України, які отримані з джерел за межами України. Зокрема, доходи, отримані резидентом України (крім фізичних осіб) з джерел за межами України, враховуються під час визначення його об'єкта та/або бази оподаткування у повному обсязі. При визначенні об'єкта та/або бази оподаткування витрати, здійснені резидентом України (крім фізичних осіб) у зв'язку з отриманням доходів з джерел походження за межами України, враховуються у порядку і розмірах, встановлених Податковим кодексом України. Доходи, отримані фізичною особою-резидентом з джерел походження за межами України, включаються до складу загального річного оподаткованого доходу, крім доходів, що не підлягають оподаткуванню в Україні відповідно до положень ПК України чи міжнародного договору, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України. Суми податків та зборів, сплачені за межами України, зараховуються під час розрахунку податків та зборів в Україні за правилами, встановленими Податковим кодексом України [4, ст. 112]. Для отримання права на зарахування податків та зборів, сплачених за межами України, платник зобов'язаний отримати від державного органу країни, де отримується такий дохід (прибуток), уповноваженого справляти такий податок, довідку про суму сплаченого податку та збору, а також про базу та/або об'єкт оподаткування. Зазначена довідка підлягає легалізації у відповідній країні, відповідній закордонній дипломатичній установі України, якщо інше не передбачено чинними міжнародними договорами України [4, ст. 112]. Водночас ст. 103 ПК України «Порядок застосування міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування стосовно повного або часткового звільнення від оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України» встановлює, що застосування правил міжнародного договору України здійснюється шляхом звільнення від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України, зменшення ставки податку або шляхом повернення різниці між сплаченою сумою податку і сумою, яку нерезиденту необхідно сплатити відповідно до міжнародного договору України.

Особа (податковий агент) має право самостійно застосувати звільнення від оподаткування або зменшену ставку податку, передбачену відповідним міжнародним договором України на час виплати доходу нерезиденту, якщо такий нерезидент є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу і є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України [4, ст. 112].

Отже, Податковий кодекс України спрямований на усунення неузгодженості податкового законодавства з нормами законодавства інших галузей права, забезпечення їх гармонізації та взаємодії, створення умов для подальшого інтегрування України до світової спільноти. Тому ст. 5 ПК України визначає основні правила співвідношення податкового законодавства з іншими законодавчими актами, а саме: «Поняття, правила та положення, установлені цим Кодексом та законами з питань митної справи, застосовуються виключно для регулювання відносин, передбачених ст. 1 цього Кодексу. У разі, якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням цього Кодексу, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення цього Кодексу» [4, ст. 112]. Тобто цією статтею встановлюється межа впливу норм податкового законодавства та співвідношення їх із положеннями законодавчих актів, які не відносяться до податкового законодавства України згідно зі ст. 3 цього Кодексу. Ця стаття застосовується при вирішенні питання щодо відповідності нормативно-правових актів, які регулюють відносини оподаткування з іншими джерелами податкового права, з іншим законодавством, закладає підстави співвідношення актів за юридичною силою. Визнання нормативно-правового акта таким, що не відповідає ПК України, вирішується в судовому порядку. Треба мати на увазі, що фактично йдеться про два варіанти співвідношення норм податкового законодавства з іншими нормами. По-перше, податкове та митне законодавство. Цілий ряд статей цього Кодексу акцентує увагу на існуванні такої межі та використанні митного законодавства до відносин оподаткування. Цьому є дві підстави: а) включення до сукупності податків та зборів мита – спеціального обов'язкового платежу, який входить до податкової системи України, справляється при перетинанні митного кордону України та регулюється митним законодавством; б) справляння податку на додану вартість та акцизного податку при перетині митного кордону України, яке регулюється, в тому числі, і митним законодавством. У цих відносинах податкове законодавство регулює справляння таких платежів на межі фінансового та адміністративного законодавств. По-друге, податкове та бюджетне законодавство. Сплачені податки та збори зараховуються до відповідних бюджетів. Саме в цій ситуації виникає певна межа в реалізації податкових та бюджетних норм. Податкове законодавство стосовно цих відносин застосовується лише до того моменту, коли йдеться про регулювання виконання податкового обов'язку, і закінчується сплатою податків і зборів. Стосовно цих відносин бюджетне законодавство не застосовується [6; 7]. Розподіл податків по бюджетах, фондах здійснюється відповідно до бюджетної класифікації й може відбуватися за двома основними напрямками: закріплення податку за певним бюджетом або розподіл коштів від сплати податку між бюджетами. При цьому треба враховувати відповідні норми Бюджетного кодексу України, згідно з якими власне і

розподіляються надходження від сплати податків між бюджетами. Аналізуючи цю проблему та з'ясовуючи співвідношення бюджетного та податкового законодавства при регулюванні таких відносин (у сфері уникнення подвійного оподаткування), треба чітко визначити момент виконання обов'язку зі сплати податку чи збору і встановити розмежування між податковим та бюджетним регулюванням діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування і застосування норм Податкового та Бюджетного кодексів України – до моменту перерахування коштів платниками-резидентами та платниками-нерезидентами йдеться про регулювання податкових відносин, а з моменту зарахування коштів від сплати податку та збору на відповідний казначейський рахунок застосовуються норми бюджетного законодавства.

Висновки. Невід'ємним елементом системи правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування міжнародних економічних відносин є Податковий кодекс. Залежно від характеру регулювання даних відносин умовно можна виділити правостановлюючі норми ПК України, основним призначенням яких є встановлення фактів та визначення конкретних обставин, що впливають на статус платника податків, та правозастосовні норми ПК України, основним функціональним навантаженням яких є регулювання виконання обов'язку зі сплати податків резидентами і нерезидентами, що пов'язано з використанням як норм міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування, так і норм Податкового кодексу України та інших актів спеціального податкового законодавства.

Література

1. Конституція України : прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України Законом України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 23 липня 1996 р. – 1996 р. – № 30. – Ст. 141.
2. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в VI т. Т. II : Введение в теорию налогового права / Н.П. Кучерявенко. – Х. : Легас; Право, 2004. – 600 с.
3. Гладун Ю. Податкова система України розвивається за світовими стандартами / Ю. Гладун // Вісник податкової служби України. – 2012. – № 2. – С. 5–7.
4. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 8 квітня 2011. – № 13. – Ст. 13–14
5. Єфименко Т. Податковий кодекс України : питання ефективності та суспільної злагоди / Т. Єфименко // Фінанси України. – 2007. – № 5. – С. 3–11.
6. Гребельник О. П. Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності : [підручник] / О. П. Гребельник. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 696 с.
7. Ліпихіна Т. Д. Оподаткування експортно-імпорتنних операцій в умовах лібералізації зовнішньоекономічної діяльності в Україні : дис. ... канд. екон. наук : 08.05.01 / Ліпихіна Тетяна Дмитрівна / Київський національний торговельно-економічний ун-т. – К., 2002. – 223 с.

References

1. Konstytutsiia Ukrainy: pryiniata na piatii sesii Verkhovnoi Rady Ukrainy Zakonom Ukrainy vid 28 chervnia 1996 r. # 254k/96-VR // Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy. – 23 lypnia 1996 r. – 1996 r. – # 30. – St. 141
2. Kucheriavenko N.P. Kurs nalohovoho prava. V 6 tomakh / N.P. Kucheriavenko. – T.II: Vvedenye v teoryiu nalohovoho prava. – Kh.: Lehas; Pravo, 2004. – 600 s.
3. Hladun Yu. Podatkova systema Ukrainy rozvyvaietsia za svitovymy standartamy / Yu. Hladun // Visnyk podatkovoi sluzhby Ukrainy. – 2012. – # 2. – S. 5–7
4. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 2 hrudnia 2010 r. # 2755-VI // Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy vid 8 kvitnia 2011 r. – # 13. – S. 13–14
5. Yefymenko T. Podatkovyi kodeks Ukrainy : pytannia efektyvnosti ta suspilnoi zlahody / T. Yefymenko // Finansy Ukrainy. – 2007. – # 5. – S. 3–11.
6. Hrebelnyk O. P. Mytne rehuliuвання zovnishnoekonomichnoi diialnosti : pidruchnyk / O. P. Hrebelnyk. – K. : Tsentr navchalnoi literatury, 2005. – 696 s.
7. Lipikhina T. D. Opodatkuvannya eksportno-impornykh operatsii v umovakh liberalizatsii zovnishnoekonomichnoi diialnosti v Ukraini : dys. ... kand. ekon. nauk : 08.05.01 / Lipikhina Tetiana Dmytrivna; Kyivskiy natsionalnyi torhovelno-ekonomichnyi un-t. – K., 2002. – 223 s.

Рецензія/Peer review : 12.7.2013 р. Надрукована/Printed : 18.8.2013 р.

УДК 338.1

В.В. ШВЕД

Вінницький фінансово-економічний університет

НАЦІОНАЛЬНА КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНІСТЬ УКРАЇНИ: ІНДИКАТИВНИЙ ПІДХІД

У статті проаналізовано сучасний стан економіки України у контексті її національної конкурентоспроможності на основі використання індикативного методу дослідження наукової проблеми. Аналізуються ключові світові економічні рейтинги та визначаються основні напрями підвищення конкурентоспроможності національної економіки України на світовому ринку.

Ключові слова: конкурентоспроможність, національна економіка, глобалізація, міжнародні рейтинги, рейтинг конкурентоспроможності, конкурентні позиції.